

参加型予算管理研究

著者	大塚 裕史
号	62
発行年	1996
URL	http://hdl.handle.net/10097/14803

おお つか ひろ し
大 塚 裕 史

学位の種類 博士(経済学)

学位記番号 経 第 62 号

学位授与年月日 平成9年1月9日

学位授与の要件 学位規則第4条第2項該当

学位論文題目 参加型予算管理研究

論文審査委員 (主査)

教授 豊島 義一 教授 小倉 昇

論文内容要旨

本論は序論と結論を含む7つの部分で構成されている。すなわち「序論」で参加予算の機能の二面性の存在に関する問題を提起する。続く第1部と第2部は従来行われてきた参加予算に関する行動科学的アプローチとコンティンジェンシー・アプローチの実証研究を検討し、それらの研究が参加予算に対して異なる機能を各々想定していることを示す。第3部はこのような異なる機能を二面性の問題にとらえ、その検証の必要性を示す。第4部は、わが国企業を対象に参加予算の二面性の存在について調査した結果を示す。第5部は参加予算の機能の二面性をどの様に解消してシステム設計をするかに関する考察を行った。このように本論は文献研究と理論的考察に基づいて仮説を導出し、それを実証的に検証し、その結果から展望を試みたものである。

「序論－問題の所在－」では、マネジメント・コントロールにおいて影響システムと情報システムという異なる二つの機能が同時に存在するにもかかわらずそれらを明確に区別できず、そのために機能が十分に発揮できなくなったり機能障害を生ずる恐れがあるという伊丹敬之教授の所論をとりあげ、同様の二面性が従来行われてきた参加予算研究の二つの方向に内在することを指摘し、そのような二面性の存在を明らかにしてそれを解消する必要があるという問題を提起した。

参加予算の実証研究は、まず人間行動に対する参加予算の影響に着目した行動科学的アプローチの立場で行われた。「第1部 行動科学的アプローチによる参加予算研究」では、そのような方向

でこれまで行われた実証研究を検討している。この方向の研究は1960年代までにアーギリス、サイモン等、ホフステドによって行われ、参加予算の動機づけや満足に対する影響が明らかにされた。その後、参加予算の效果に影響する条件要因の存在が注目され、ホプウッド、コリンズ、ブrouネルなどにより、評価スタイルやパーソナリティやリーダーシップといった要因が参加の行動的効果に影響することが明らかになった。これらは参加が万能薬ではないことを明らかにした点で意味を持つ。

他方、1970年代以降にはもう一つの方向として参加がどのような要因を仲介として成果すなわち業績向上を生ずるにいたるかを検討する研究が現れる。これは仲介変数モデルと呼ぶことができる。ミラニ、ケニス、ブrouネル等といった諸研究から、態度や緊張状態や動機づけといった仲介変数が明らかにされ、参加の行動的影響が成果にまで達する可能性が示された。これらの検討から、機械的に作成することが困難な予算に対してその実行を促進するという参加予算の意義が明らかにされた。

しかしながらこのような行動科学的アプローチに対して、コンティンジェンシー理論の立場から批判が生じた。「第2部 コンティンジェンシー・アプローチによる参加予算研究と情報プロセッシング・モデル」はそのような批判の検討と、コンティンジェンシー・アプローチに基づく従来の実証研究に考察を加えた。コンティンジェンシー理論の骨子は状況と組織特性の適合が高い組織成果につながるという主張にある。ここから管理会計も各々の組織の状況と適合していなければならないことが1970年代中ごろから指摘され、また行動科学的アプローチに対する次のような批判が提示された。すなわち、参加予算のような特定技法の普遍的妥当性の主張に対する批判、組織構造や組織の環境に対する着目を欠いていることに対する批判、個人の心理的側面の充足と組織成果との予定調和に立脚していたことに対する批判の三点である。コンティンジェンシー・アプローチに立脚すれば、普遍的妥当性よりむしろ条件性が重視され、状況との関係が着目され、組織成果そのものが考察の対象となる。そのようなアプローチによって参加予算を考察したブランズ等やマーチャントおよびわが国の小島廣光や近藤恭正の実証研究の考察から、参加予算が特定の規模や技術や市場状況といったものに適合することが明らかにされた。

ところで状況と組織との適合的關係に対する理論的説明としてガルブレイスの提唱した情報プロセッシング・モデルがある。これは状況と組織との適合關係を情報処理負荷と情報処理能力の適合ととらえるものであり、管理会計の分野でもこのようなモデルに立脚して管理会計を情報処理能力の増大とする見解が現れた。ここから参加予算に対しても、情報処理能力の一環として意思決定に対する情報提供機能が想定されることになる。

このように参加予算に対する二つのアプローチはいわば対立的な視点に立脚し、異なる機能を提唱している。「第3部 参加予算に対する二つのアプローチの理論的考察」ではまず、行動科学的アプローチの条件要因の研究と仲介変数モデルの研究が前述の批判に応えうるものであること、および条件要因の内部的性質を看過し得ないことを示し、さらにコンティンジェンシー・アプローチが外部状況を条件要因とするという特徴を持っていることと、その特徴と参加予算の情動的な機能

との関係を明らかにした。ここから参加予算には行動的機能と情動的機能の二つの機能が想定され、その相違が各々で扱う条件要因の相違と密接に関連することが示された。ところでこのように参加予算に関連する条件要因の位置づけを検討した先駆的研究としてブラウネルの研究がある。そこで示されるブラウネル・モデルはコンティンジェンシー・アプローチの条件要因を先行的調整要因として参加の採用を決定するものと位置づけることで、参加予算に情動的機能を想定するものである。しかしながらこのモデルの重要性は、むしろ、そこに行動的な条件要因も導入し、参加予算の機能の二面性を示唆する点にある。

この参加予算の二面性はわが国企業でも存在するのであろうか。「第4部 参加予算の機能の実態およびその二面性についての調査」は、この問題を実証的に検証した実態調査である。調査は平成6年1月から2月にかけて行われた郵送質問によるアンケート調査であり、調査対象はわが国の東証I部上場企業から抽出された362社である。回答企業数は141社で回収率は38.95%であった。

調査の結果、わが国企業では部長以上の参加が顕著であること、および予算編制にあたって参加を通じた議論や説明といった綿密なコミュニケーションが図られていることが明らかになった。また、参加の情動的機能と行動的機能の各々に対する期待度も高かった。また予算編制では予算と中・長期目標との合致および組織目標と整合した行動を導くことが重視されており、予算の正確さや予算におけるごまかしの防止は余り重視されていない。特に、管理者の合意・管理者の活動方向の明示・組織目標と整合した行動の導出といった予算の側面は参加の効果として高く支持された。

参加予算の二面性に関して、まず情動的機能と行動的機能の両面を同時に期待する回答が多かった。さらに、予算編制日数、予算委員会の回数、予算の試算の詳細度の各局面における参加予算の二面性の有無について、(1)予算編制日数の長さは行動期待が高く情報期待が低い企業と情報期待が高く行動期待が低い企業では差が無い、(2)予算委員会の回数は行動期待が短期情報期待が低い企業と情報期待が高く行動期待が低い企業では差が無い、(3)予算の試算の詳細度は行動期待が高く情報期待が低い企業と情報期待が高く行動期待が低い企業では差が無い、という三つの帰無仮説を検定したが、三つとも、平均の差の検定およびマン=ホイットニーのU検定の双方において棄却されなかった。ここからわが国企業では参加予算に二つの機能を同時に想定する二面性が存在することが明らかとなった。

このような二面性の存在は機能障害を生ずる可能性を内包している。参加予算システムを設計するにあたってはこの二面性をなんらかの形で整理しなければならない。「第5部 参加予算の機能の本質」は参加予算の機能の二面性を整理するために二つの機能のいずれかを本質とする必要があるという視点から、考察を加えている。まず「序論」で示した伊丹敬之教授の所論を再度検討し、重要と考えられる機能に基づいてシステム設計を行って他方の機能の効果の発現をある程度犠牲にするという二面性の解決方法を取りあげた。それでは参加予算において情動的機能と行動的機能のいずれを本質的機能とすべきであろうか。津曲直躬教授は予算管理の本質を、管理行動の全社的利益目標達成に向ける統合的コントロールという点に求めており、ここから予算の機能の本質を目標整合性の確保に求めることができる。この目標整合性はマネジメント・コントロールの中心的な問

題であって、しかもマネジメント・コントロールの特徴として人間の判断の介入する領域であること、および目標整合性と動機づけの密接な関係が指摘されていることを考え合わせると、そのような目標整合性に資する参加予算の機能の本質は行動的機能に求められる。

ここから参加予算システムの設計は、行動的機能を中心に行われる必要があると考えられる。しかもこのような行動的機能の重要性は、従来の予算スラック研究の前提である予算の正確性・信頼性に対して、近年、そのような正確性よりむしろ、管理者がよりよい仕事をするためならば多少のスラックの存在を許容し、管理者行動の方向づけの側面を重要とする見解が認められること、および先の実態調査の結果からも予算の正確性をあまり重要とせず、目標整合性の確保をむしろ重要とする回答が多く示されていることから支持されるものと考えられるのである。

論文審査結果の要旨

本論文は、予算管理を中核とするマネジメント・コントロールが影響機能と情報提供機能の二面性をもつために、その機能が十分に果たせていないという問題意識のもとに、予算編成プロセスに予算執行者である部門管理者を参加させる参加型予算を研究対象として取り上げ、二つの機能の存在を理論的に検証するとともに、わが国の企業の実態調査によって実証しようと試み、さらにその機能障害の解消に論及した意欲作である。

この論文の構成は5部からなる。参加予算の機能の二面性に対して、第1部～第3部が理論的検証、第4部が実証的研究、第5部が機能障害の解消にそれぞれ当てられている。

まず、参加予算の影響機能と情報提供機能の二面性の理論的検証は、第1部で「行動科学的アプローチ」と特徴づけられた、参加予算の人間行動に及ぼす効果に関する多くの研究を考察し、第2部で「コンティンジェンシー・アプローチ」と特徴づけられた情報プロセッシング・モデルを検討し、前者のアプローチが参加予算に付与する機能は動機づけに代表される影響機能であること、後者のアプローチが参加予算を情報処理能力の増大の一技法として捉え、その機能が意思決定に対する情報提供機能であることをそれぞれ明らかにし、第3部でこの二つの対立するアプローチを条件要因と成果要因の相違として組み込んだ統合モデルを構築し、参加予算に二つの機能が同時に存在する可能性を立証する形で行われている。

次いで、第4部は「予算編成における管理者の参加の実態と機能に関する調査」（アンケート調査）を東証一部上場企業から無作為抽出した362社の経理部長に対して平成6年1月に実施し（回収率38.95%）、わが国企業における参加予算の存在、参加予算の影響機能に対する期待および参加予算の情報提供機能に対する期待の実証を試みている。とくに、参加予算の影響機能と情報提供機能がともに重要であると回答した企業が最も多く、56社（43.75%）に上り、参加予算の機能の二面性が実証されたとしている。

最後の第5部では、参加予算の機能の二面性の実在が機能障害をもたらす可能性があるという視

点に立って、この機能障害の解消のための参加予算システムの設計に言及され、結論としては、予算管理の本質が目標整合性にあることに基づいて、動機づけ機能に代表される影響機能を主とし、情報提供機能を従とすべきことが主張されている。

本論文の第1部・第2部で展開されている参加予算の機能の二面性の理論的検証は、サーベイ研究としてきわめて高水準にあることと、第4部で報告されている実態調査は、調査の回答データの分析方法が単純であり、また参加予算の機能の二面性の実証に終始し、機能障害の発生事実まで至っていない点など問題点が散見されるが、企業予算の実態調査としては従来の調査研究に見られない新しい論点を提出していることは評価に値する。

よって、本論文は博士（経済学）論文として合格と判定する。